

- contractele pentru achiziții de prestări servicii, inclusiv pentru licențe prin care se obligă să plătească sume semnificative.
După analiza efectuată, se efectuează verificarea deductibilității cheltuielilor înregistrate;
- evenimente speciale: fuziuni, lichidări, externalizarea operațiunilor etc.
Criteriile enumerate pot fi utilizate de sine stătător sau combinate, sau completate, în funcție de fiecare stare fiscală a contribuabilului care urmează a fi verificat sau care se află în cadrul unei inspecții fiscale. Astfel, inspectorul fiscal are libertatea de a alege. Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază doar de către un inspector care are libertatea de decizie în efectuarea inspecției fiscale.

avantaj
fiscal

Natura activității contribuabilului

În acest caz, trebuie efectuată o ierarhizare a activităților desfășurate de către contribuabil, în funcție de categoriile de risc fiscal astfel:

- activități cu risc fiscal mare și mediu care cuprind, în principal, tranzacții cu categorii de bunuri cu risc fiscal;
- activități cu risc fiscal mare și mediu care cuprind, în principal, tranzacții vizând prestările de servicii, în special între contribuabili afiliați, a căror materializare sau evaluare presupune operațiuni complexe;
- activități cu risc fiscal rezonabil/mic.

activitate

Profilul de risc al contribuabilului

Profilul de risc al contribuabilului stabilit ca urmare a analizei evoluției principalelor indicatori din situațiile financiare anuale se corelează cu:

- istoricul comportamentului contribuabilului;
- informațiile obținute de la terți în legătură directă cu comportamentul fiscal al contribuabilului;
- aplicarea politicilor contabile;

risc
fiscal

Pentru evaluarea riscului fiscal, se iau în considerare și următoarele aspecte cu caracter general:

- ✓ rezultatele inspecțiilor fiscale precedente;
- ✓ tranzacțiile atipice sau tranzacțiile complexe;
- ✓ tranzacții semnificative cu părțile afiliate;
- ✓ politicile contabile utilizate pentru înregistrarea tranzacțiilor;
- ✓ frecvența schimbării persoanelor de conducere ale contribuabilului;
- ✓ natura operațiunilor efectuate: producție, comerț, servicii, IT;
- ✓ programele informatice utilizate;
- ✓ existența mai multor puncte de lucru, sucursale, agenții etc.
- ✓ încasarea în numerar a contravalorii tranzacțiilor efectuate;
- ✓ frecvența creditărilor efectuate de către asociați, administrator, concomitent cu achizițiile efectuate;
- ✓ achizițiile semnificative pentru care nu s-a efectuat plata furnizorilor;
- ✓ achiziții supraevaluate de la vânzători persoane fizice;
- ✓ existența punctelor de lucru, a sucursalelor, a agențiilor.

evaluarea
riscului
fiscal

Contabilizarea și raportarea informativă a deciziei de impunere

În cazul constatării unor deficiențe privind aplicarea legislației fiscale, rezultatele inspecției fiscale se materializează prin emiterea de către organul fiscal competent a două decizii de impunere, conform prevederilor art. 95 alin. (6) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală:

**modificarea
bazei de
impozitare**

- 1) Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, în cazul inspecției fiscale parțiale sau totale,
sau
Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în cazul inspecției fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.
Acest document reprezintă și decizie de rambursare. Decizia se referă la obligații fiscale principale.

- 2) Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii.

Fiecare din cele două decizii reprezintă și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora.

Cronologic, aceste decizii se emit și se comunică în momente diferite, astfel:

- Decizia de impunere se emite de către conducătorul organului de inspecție fiscală, conform prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 3.706 din 18 decembrie 2015 sau O.P.A.N.A.F. nr. 3.709 din 18 decembrie 2015.

La această decizie se anexează și raportul de inspecție fiscală privind constatările efectuate;

**decizii de
impunere**

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii se emite de către organele fiscale centrale și sunt tipărite prin intermediul Unității de imprimare rapidă conform prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 967/2017.

Această decizie se emite conform prevederilor art. 98 lit. c) și art. 173 „Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere” alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală numai după înregistrarea în evidența organului de administrare fiscală a deciziei de impunere în fișa sintetică pe plătitor.

Accesoriile se calculează în funcție de situația scadenței fiecărei obligații de plată stabilită de către organul de inspecție fiscală, anexată la raportul de inspecție fiscală.

Sumele de plată comunicate trebuie înregistrate de către persoana juridică, obligatoriu, în evidența contabilă, la data primirii fiecărei decizii care reprezintă document justificativ pentru efectuarea înregistrărilor contabile.

Fiecare sumă se înregistrează în conturi analitice distincte, organizate pe fiecare tip de impozit, taxă, contribuție, prin formula:

**înregistrări
contabile**

$$\begin{array}{l} 6588 \\ \text{„Alte cheltuieli de exploatare”} \\ \text{(analitic distinct)} \end{array} = \begin{array}{l} 4481 \\ \text{„Alte datorii față de} \\ \text{bugetul statului” (analitic distinct} \\ \text{impozit pe profit, TVA)} \end{array}$$

Cheltuiala înregistrată în debitul contului 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” este nedeductibilă din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal (profit sau pierdere), fiind aplicabile prevederile art. 25 alin. (1) din Codul fiscal.

Virarea obligației de plată se înregistrează contabil prin formula:

4481	=	5121	
„Alte datorii față de bugetul statului”		„Conturi la bănci în lei”	

înregistrări
contabile

Raportarea informativă a diferenței suplimentare de plată

Numai dacă este cazul, valoarea diferențelor suplimentare de plată se raportează doar prin decontul de TVA, la rândul 40 „Diferențe de TVA de plată stabilite de organele de inspekție fiscală prin decizie comunicată și neachitate până la data”.

Acest aspect este reglementat, în mod expres, prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.227 din 12 august 2019 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată”:

Rândul 40 – se preia suma reprezentând diferența de TVA de plată stabilită de organele de inspekție fiscală prin decizie comunicată persoanei impozabile, dar nestinsă până la data depunerii decontului de TVA.

Nu se preiau sumele neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspekție fiscală prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, în perioadele în care este suspendată executarea deciziei.

Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei.

Decont de
TVA
(300)

Raportarea la acest rând din decontul de TVA cod 300 are doar rol informativ, în sensul că suma raportată nu se preia în fișa sintetică pe plătitor.

Informația este utilă pentru organul de inspekție fiscală doar în situația în care persoana impozabilă depune o cerere pentru eliberarea certificatului fiscal.

Înainte de emiterea certificatului, organul fiscal de administrare consultă baza de date și constată neachitarea acestora în baza declarației fiscale a persoanei impozabile.

Procedura de eliberare a certificatului de atestare fiscală, a certificatului de obligații bugetare, precum și a modelului și conținutului acestora, reglementată prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.654/2015 a fost modificată și completată prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.008 din 7 noiembrie 2019, publicat în M.Of. nr. 945 din 26 noiembrie 2019.

În situația în care diferențele suplimentare au fost stabilite în cadrul verificării cu control anticipat pentru soluționarea unei cereri de rambursare a TVA, stingerea obligației de plată se înregistrează prin formula:

4481	=	4424	
„Alte datorii față de bugetul statului” (analitic distinct impozit pe profit, TVA)		„TVA de recuperat”	

înregistrări
contabile

Accesorii

analitic
distinct

Accesoriile aferente diferențelor suplimentare de plată se înregistrează, de asemenea, prin aceeași formulă contabilă 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” = 4481 „Alte datorii față de bugetul statului”, dar într-un cont analitic distinct, alocat accesoriilor.



● Organizarea evidenței contabile pe conturi analitice distincte este utilă pentru întocmirea cererii de eșalonare la plată reglementată prin O.M.F.P. nr. 90 din 14 ianuarie 2016, modificat prin O.M.F.P. nr. 1.960 din 9 iulie 2019, deoarece suma totală pentru care se solicită eșalonare la plată trebuie defalcată pe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat și, în cadrul acestora, pe obligații fiscale principale și obligații fiscale accesorii.

pendente din punct de vedere financiar, prin care o persoană, denumită francizor, acordă unei alte persoane, denumite beneficiar, dreptul de a exploata sau de a dezvolta o afacere, un produs, o tehnologie sau un serviciu.

Prin Legea nr. 179/2015, franciza este definită drept un sistem de comercializare a produselor și/sau al serviciilor și/sau al tehnologiilor, bazat pe o colaborare continuă între persoanele fizice sau juridice independente din punct de vedere juridic și financiar, prin care o persoană, denumită francizor, acordă altei persoane, denumite francizat, dreptul și impune obligația de a exploata o afacere în conformitate cu conceptul francizorului; acest drept autorizează și obligă pe francizat, în schimbul unei contribuții financiare directe sau indirecte, să utilizeze mărcile de produse și/sau de servicii, alte drepturi de proprietate intelectuală sau industrială protejate, know-how-ul, drepturile de autor, precum și însemne ale comercianților, beneficiind de un aport continuu de asistență comercială și/sau tehnică din partea francizorului, în cadrul și pe durata contractului de franciză încheiat între părți în acest scop.

definire
franciză

MODIFICĂRI ALE LEGISLAȚIEI FISCALE PRIVIND TVA

Prin O.G. nr. 6 din 28 ianuarie 2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în M.Of. nr. 72 din 31 ianuarie 2020, s-au modificat, completat și s-au abrogat următoarele prevederi din titlul VII „Taxa pe valoarea adăugată”:

✓ modificări:

x art. 267 „Aplicare teritorială”, alineatele (2) și (3), prin includerea comunei italiene Campione d'Italia și a apelor italiene ale lacului Lugano în teritoriul vamal al Uniunii.

Anterior, cele două zone erau considerate teritorii terțe care nu făceau parte din teritoriul vamal al Uniunii Europene.

x art. 325 „Declarația recapitulativă”, alineatul (2) conform căruia declarația recapitulativă se întocmește conform modelului stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., pentru fiecare lună calendaristică în care ia naștere exigibilitatea taxei pentru operațiunile prevăzute la alin. (1), respectiv pentru fiecare lună calendaristică în care sunt expediate sau transportate bunuri în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului.

Anterior, prin alin. (2) s-a reglementat că declarația recapitulativă se întocmește conform modelului stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., pentru fiecare lună calendaristică în care ia naștere exigibilitatea taxei pentru astfel de operațiuni.

declarație
recapitulativă

✓ completări:

x art. 270¹ „Stocuri la dispoziția clientului” cu 10 alineate conform cărora:

– **alin. (1): Transferul** de către o persoană impozabilă de bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului **nu este tratat ca o livrare de bunuri** efectuată cu titlu oneros.

– **alin. (2):** Se consideră că regimul de stocuri la dispoziția clientului există atunci când sunt îndeplinite următoarele **condiții**:

- a) bunurile sunt expediate sau transportate de o persoană impozabilă sau de o parte terță în numele său către un alt stat membru, în vederea livrării bunurilor respective în acel stat membru, într-un stadiu ulterior și după sosire, către altă persoană impozabilă care are dreptul să intre în posesia respectivelor bunuri în conformitate cu un acord existent între ambele persoane impozabile;
- b) persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile nu și-a stabilit activitatea economică și nici nu are un sediu fix în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile;
- c) persoana impozabilă căreia îi sunt destinate a fi livrate bunurile este identificată în scopuri de TVA în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile și atât identitatea sa, cât și codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost atribuit de statul membru respectiv sunt cunoscute de persoana impozabilă menționată la lit. b) în momentul în care începe expedierea sau transportul bunurilor. În situația în care bunurile sunt expediate din alt stat membru în România, codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile căreia îi sunt destinate bunurile, este reprezentat de codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit conform art. 316 sau 317;
- d) persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile înregistrează transferul bunurilor în registrul prevăzut la art. 321 alin. (6), în cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate din România în alt stat membru, sau, în cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate din alt stat membru în România, în registrul corespunzător prevăzut în legislația aceluși stat membru și include identitatea persoanei impozabile care achiziționează bunurile, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit acesteia de statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile în declarația recapitulativă prevăzută la art. 325 sau la corespondentul acestui articol din legislația statului membru din care sunt expediate sau transportate bunurile.

– **alin. (3):** În cazul în care sunt îndeplinite condițiile stabilite la alin. (2) și transferul dreptului de a dispune de bunuri ca proprietar către persoana impozabilă menționată la alin. (2) lit. c) are loc în termenul menționat la alin. (4), în **momentul transferului** se consideră:

- că a fost realizată **o livrare de bunuri** în conformitate cu art. 294 alin. (2) lit.a) de către persoana impozabilă care a expedit sau a transportat bunurile, fie ea însăși, fie prin intermediul unei terțe părți, în situația în care România este statul membru din care au fost expediate sau transportate bunurile, și o achiziție intracomunitară în statul membru de destinație;
- că a fost realizată **o achiziție intracomunitară** de bunuri în România de către persoana impozabilă căreia îi sunt livrate bunurile respective, conform art. 273 alin. (1), în situația în care România este statul membru către care au fost expediate sau transportate bunurile, și o livrare intracomunitară în statul membru din care au fost expediate sau transportate bunurile.

– **alin. (4):** În cazul în care în termen de **12 luni de la sosirea bunurilor** în statul membru către care au fost expediate sau transportate, bunurile nu au fost livrate persoanei impozabile căreia i-au fost destinate menționate la alin. (2) lit. c) și la alin. (6) și nu a survenit niciuna dintre circumstanțele prevăzute la alin. (7), se consideră că:

- a) are loc un transfer în înțelesul art. 270 alin. (10), în ziua următoare expirării perioadei de 12 luni, în situația în care România este statul membru din care au

stocuri la
dispoziția
clientului

livrare de
bunuri/
achiziție
intracomunitară

fost expediate sau transportate bunurile, și o achiziție intracomunitară în statul membru de destinație;

b) are loc o achiziție intracomunitară în înțelesul art. 273 alin. (2) lit. a), în ziua următoare expirării perioadei de 12 luni, în situația în care România este statul membru către care au fost expediate sau transportate bunurile, și un transfer în statul membru din care au fost expediate sau transportate bunurile.

– **alin. (5):** *Nu se consideră că are loc un transfer în înțelesul art. 270 alin. (10) în cazul în care se îndeplinesc următoarele condiții:*

– *dreptul de a dispune de bunuri nu a fost transferat, iar bunurile respective sunt returnate în statul membru din care au fost expediate sau transportate, în termenul menționat la alin. (4); și persoana impozabilă care a expediat sau transportat bunurile înregistrează returnul acestora în registrul prevăzut la art. 321 alin. (6).*

– **alin. (6):** *În cazul în care, în termenul menționat la alin. (4), persoana impozabilă menționată la alin. (2) lit. c) este înlocuită cu o altă persoană impozabilă, nu se consideră că are loc un transfer în înțelesul art. 270 alin. (10) în momentul înlocuirii, cu următoarele condiții:*

– *sunt îndeplinite toate celelalte condiții aplicabile de la alin. (2); și*
– *înlocuirea se înregistrează de către persoana impozabilă prevăzută la alin. (2) lit. b) în registrul prevăzut la art. 321 alin. (6).*

– **alin. (7):** *În cazul în care în termenul prevăzut la alin. (4) nu mai este îndeplinită oricare dintre condițiile stabilite la alin. (2) și (6), în conformitate cu art. 270 alin. (10) se consideră a avea loc un transfer de bunuri în momentul în care condiția respectivă nu mai este îndeplinită.*

– **alin. (8):** *În cazul în care bunurile sunt livrate unei alte persoane decât persoana impozabilă menționată la alin. (2) lit. c) sau la alin. (6), condițiile stabilite la alin. (2) și (6) se consideră că încetează să mai fie îndeplinite imediat înainte de o astfel de livrare.*

– **alin. (9):** *În cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate în altă țară decât statul membru din care au fost transferate inițial, condițiile stabilite la alin. (2) și (6) se consideră că încetează să mai fie îndeplinite imediat înainte de începerea unei astfel de expediții sau a unui astfel de transport în altă țară.*

– **alin. (10):** *În caz de distrugere, pierdere sau furt al bunurilor, condițiile stabilite la alin. (2) și (6) se consideră că încetează să mai fie îndeplinite la data la care bunurile au fost efectiv pierdute, furate sau distruse sau, dacă este imposibil să se determine respectiva dată, de la data în care s-a constatat lipsa sau distrugerea bunurilor.”*

x art. 275 „Locul livrării de bunuri“, după alineatul (8) se introduc trei alineate noi, alin. (9) – (11) prin care se reglementează că:

– **alin. (9):** *În cazul în care aceleași bunuri sunt livrate succesiv și sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru direct de la primul furnizor la ultimul client din lanț, expedierea sau transportul este atribuit numai livrării efectuate către operatorul intermediar.*

situații
considerare
transfer

operator
intermediar

– **alin. (10):** Prin derogare de la dispozițiile alin. (9), expedierea sau transportul este atribuit numai livrării de bunuri efectuate de către operatorul intermediar în cazul în care operatorul intermediar a comunicat furnizorului său codul său de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost eliberat de către statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile.

– **alin. (11):** «operator intermediar» înseamnă un furnizor din lanț, altul decât primul furnizor din lanț, care expediază sau transportă bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său.

× **art. 294 „Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar”,** după alineatul (2) se introduce un nou alineat, alin. (2¹) conform căruia scutirea nu se aplică dacă:

- furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la art. 325 alin. (1) de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare sau
- furnizorul poate justifica rezonabil deficiența de raportare, iar autoritatea fiscală competentă acceptă justificarea.

× **art. 321 „Evidența operațiunilor”,** după alineatul (5) se introduc două alineate noi conform cărora:

– **alin. (6):** Fiecare persoană impozabilă care transferă bunuri în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului prevăzut la art. 270¹ păstrează un registru care permite autorităților fiscale să verifice aplicarea corectă a articolului respectiv. Acest registru conține informațiile prevăzute la articolul 54a alin. (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011, cu modificările și completările ulterioare.

registru de
evidență

– **alin. (7):** Fiecare persoană impozabilă căreia îi sunt livrate bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului prevăzut la art. 270¹ ține un registru al bunurilor respective. Acest registru conține informațiile prevăzute la articolul 54a alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011, cu modificările și completările ulterioare.

× **art. 325 „Declarația recapitulativă”,** după alineatul (1) se introduce un alineat nou, alin. (1¹) conform căruia: fiecare persoană impozabilă înscrie în declarația recapitulativă informații cu privire la identitatea și codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanelor impozabile cărora le sunt destinate bunurile expediate sau transportate în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului conform condițiilor stabilite la art. 270¹ și cu privire la orice modificare a informațiilor furnizate.

Abrogări:

teritorii
terțe

✓ **art. 337 „Teritorii terțe”** alineatul (2), literele f) și g) conform cărora sunt considerate teritorii terțe următoarele teritorii care fac parte din teritoriul vamal al Uniunii Europene:

- f) Campione d'Italia;
- g) apele italiene ale lacului Lugano.

Motivarea modificărilor, completărilor și abrogărilor efectuate în Codul fiscal

Modificările și completările intervenite în titlul VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal au fost determinate de prevederile următoarelor două directive ale CEE:

- 1) **Directiva CEE nr. 1.910 din 4 decembrie 2018** de modificare a Directivei CEE nr. 112 din 2006 în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre pentru:
 - a) sistemul de comercializare a bunurilor în regim de „stocuri la dispoziția clientului”;
 - b) tranzacțiile în lanț;
 - c) scutiile pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Notă: În expunerea de motive pentru modificarea Codului fiscal se precizează faptul că în România există prevederi cu privire la condițiile și procedura de aplicare a măsurilor de simplificare cu privire la transferuri și achiziții intracomunitare asimilate pentru stocurile puse la dispoziția clientului conform Instrucțiunilor aprobate prin O.M.F.P. nr. 4.120/2015.

măsuri de
simplificare

- 2) **Directiva CEE nr. 475 din 18 februarie 2019** de modificare a Directivelor CEE nr. 112/2006 și 118/2008 în ceea ce privește includerea comunei italiene Campione d'Italia și a apelor italiene ale lacului Lugano în teritoriul vamal al Uniunii și în domeniul de aplicare teritorială al Directivei 2008/118/CE. Elaborarea acestei directive a fost impusă de faptul că sunt considerate teritorii terțe următoarele teritorii care nu fac parte din teritoriul vamal al Uniunii Europene:
 - Campione d'Italia;
 - apele italiene ale lacului Lugano.

SCUTIRI PENTRU OPERAȚIUNI INTRACOMUNITARE

Regulamentul CEE nr. 282 din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a prevederilor Directivei CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată a fost modificat prin Regulamentul nr. 1.912 din 4 decembrie 2018 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare cu bunuri și servicii.

Aceste modificări sunt aplicabile de la 1 ianuarie 2020.

Prin Regulamentul nr. 1.912/2018, în capitolul VIII din Regulamentul nr. 282/2011 **s-a introdus** la Secțiunea 2A „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare” (cu privire la articolele 138-142 din Directiva 2006/112/CE), **articolul 45a** cu trei alineate.

operațiuni
intracomunitare

x alin. (1):

Conform alin. (1) al art. 45 a, în scopul aplicării scutiilor prevăzute la articolul 138 din Directiva 2006/112/CE, se prezumă că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Comunității, în oricare dintre următoarele **cazuri**:

- ✓ **vânzătorul indică faptul că bunurile au fost expediate sau transportate de acesta sau de o parte terță** în numele său și vânzătorul:

- fie se află în posesia a cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii dintre cele menționate la alineatul (3) litera (a), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător;
- fie se află în posesia unei singure dovezi menționate la alineatul (3) litera (a) împreună cu o singură dovadă care nu este contradictorie menționată la alineatul (3) litera (b) care confirmă expedierea sau transportul, emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător;

dovezi
pentru
aplicarea
scutirii

✓ **vânzătorul se află în posesia următoarelor:**

- 1) declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor. Această **declarație scrisă** precizează:
 - data emiterii;
 - numele și adresa cumpărătorului;
 - cantitatea și natura bunurilor;
 - data și locul de sosire a bunurilor;
 - în cazul livrării de mijloace de transport: numărul de identificare al mijlocului de transport;
 - identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului;
- 2) cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii menționate la alineatul (3) litera (a), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător, sau o singură dovadă dintre cele menționate la alineatul (3) litera (a) împreună cu o singură dovadă care nu este contradictorie, menționată la alineatul (3) litera (b) care confirmă expedierea sau transportul, care sunt emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător.



● Cumpărătorul furnizează vânzătorului **declarația scrisă de la lit. b) punctul 1 până cel târziu în a zecea zi a lunii următoare livrării.**

× **alin. (2):**

Conform alin. (2) al art. 45a, o autoritate fiscală poate respinge o prezumție care a fost efectuată în conformitate cu alineatul (1).

× **alin. (3):**

Conform alin. (3) al art. 45a, în sensul alineatului (1), următoarele **documente sunt acceptate** ca dovadă a expedierii sau a transportului:

documente
expediere/
transport

- documentele referitoare la expedierea sau transportul bunurilor precum:
 - un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată;
 - un conosament;
 - o factură de transport aerian de mărfuri sau
 - o factură de la transportatorul bunurilor.
- următoarele documente:
 - poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor sau documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor;

- documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație;
- o chitanță eliberată de un antrepozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru.

Pe scurt, prin art. 138 – art. 142 din Directiva CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată la care se face trimitere prin Regulamentul nr. 1.912/2018, se reglementează:

- **Scutiri legate de livrarea de bunuri:** art. 138 și art. 139;
- **Scutiri pentru achizițiile intracomunitare de bunuri:** art. 140 și art. 141;
- **Scutiri pentru anumite servicii de transport:** art. 142.

scutiri

Comunicatul M.F.P.

În data de 19.12.2019, printr-un comunicat de presă, postat pe site-ul său, Ministerul Finanțelor Publice face cunoscut faptul că a fost adoptat Regulamentul nr. 1.912/2018 al Consiliului de modificare a Regulamentului nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare.

Acest regulament urmează să intre în vigoare la data de 1 ianuarie 2020, având drept scop armonizarea condițiilor de aplicare a scutirilor de TVA la nivelul UE.

În acest context, prin comunicat, M.F.P. face cunoscut faptul că prin art. 45a din Regulamentul 282/2011, modificat prin Regulamentul 2018/1912, se stabilește că furnizorul face dovada transportului intracomunitar al bunurilor în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrarea intracomunitară de bunuri efectuată în cazul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (1) lit. a) și b).

Totuși, M.F.P. precizează că prezumția prevăzută la art. 45a din Regulament nu acoperă toate situațiile ce pot apărea în practică, în condițiile în care documentele necesare în vederea justificării transportului intracomunitar al bunurilor trebuie emise de **două entități independente atât una de cealaltă, cât și de furnizor și de cumpărător.**

Astfel, conform precizărilor M.F.P. din comunicatul de presă, în vederea aplicării de la 1 ianuarie 2020 a scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri:

- se prezumă că bunurile au fost transportate intracomunitar în cazul persoanelor impozabile care îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 45a din Regulament;
- în cazul persoanelor impozabile care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 45a din Regulament, transportul intracomunitar al bunurilor se justifică potrivit prevederilor **art. 10** din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) – i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016.

justificare
transport

Astfel de situații pot apărea, de exemplu, atunci când:

- ✗ furnizorul sau cumpărătorul transportă bunurile cu **propriile mijloace;**
- ✗ transportul se realizează **pe roți**, în cazul mijloacelor de transport;
- ✗ furnizorul nu poate face dovada că este independent față de transportator sau de casa de expediții sau că aceștia sunt independenți unul față de altul sau față de cumpărător.



Cu toate acestea, M.F.P. subliniază că justificarea transportului intracomunitar al bunurilor nu este suficientă pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, pentru aplicarea acestei facilități fiind necesară îndeplinirea tuturor condițiilor prevăzute de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

STOCURILE LA DISPOZIȚIA CLIENTULUI

Prin Regulamentul nr. 1.912 din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului CEE nr. 282 din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a prevederilor Directivei CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei în capitolul VIII din Regulamentul nr. 282/2011, s-a stabilit că normele simplificate privind regimul de stocuri la dispoziția clientului trebuie să fie însoțite de obligații de înregistrare corespunzătoare pentru a asigura aplicarea corectă a acestora.

Astfel, prin acest regulament, în capitolul X din Regulamentul nr. 282/2011 s-a introdus Secțiunea 1A cu articolul 54a denumit „Obligații generale”.

Această nouă secțiune se referă la aplicarea prevederilor articolelor 242-243 din Directiva 2006/112/CE prin care se reglementează:

- art. 242: „Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA de către autoritățile fiscale”;
- art. 243:

d) alin. (1) „Fiecare persoană impozabilă ține un registru cu bunurile pe care le-a expediat sau transportat sau care au fost expediate sau transportate pe seama sa, la o destinație aflată în afara teritoriului statului membru de plecare, însă în cadrul Comunității, în scopurile operațiunilor constând în determinarea valorii respectivelor bunuri, lucrări asupra acestora sau utilizarea lor temporară, astfel cum se menționează la articolul 17 alineatul (2) literele (f), (g) și (h).”

e) alin. (1) „Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite identificarea bunurilor care i-au fost expediate din alt stat membru de către o persoană impozabilă identificată în scopuri de TVA în respectivul stat membru sau pe seama acesteia și care fac obiectul unor prestări de servicii care constau în determinarea valorii sau în lucrări efectuate asupra bunurilor în cauză.”

Prin noul articol introdus în Regulament, se stabilește că, **începând cu data de 1 ianuarie 2020:**

- ✓ **registru** ținut de fiecare persoană impozabilă care transferă bunuri în cadrul regimului de stoc la dispoziția clientului trebuie să cuprindă următoarele informații:
 - ✗ statul membru din care au fost expediate sau transportate bunurile și data expediției sau transportului bunurilor;
 - ✗ numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei impozabile căreia îi sunt destinate bunurile, eliberat de statul membru în care sunt expediate sau transportate bunurile;
 - ✗ statul membru în care sunt expediate sau transportate bunurile, numărul de identificare în scopuri de TVA al antrepozitarului, adresa antrepozitivului în care sunt depozitate bunurile la sosire și data sosirii bunurilor în antrepozit;
 - ✗ valoarea, descrierea și cantitatea bunurilor care au sosit în antrepozit;
 - ✗ numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care

registru
pentru
expedieri/
transport

înlocuiește persoana menționată la litera (b) în condițiile menționate la articolul 17a alineatul (6) din Directiva 2006/112/CE;

- ✗ suma impozabilă, descrierea și cantitatea bunurilor livrate și data la care se efectuează livrarea bunurilor menționate la articolul 17a alineatul (3) litera (a) din Directiva 2006/112/CE și numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului;
- ✗ suma impozabilă, descrierea și cantitatea bunurilor și data apariției oricăreia dintre situații și temeiul corespunzător în conformitate cu articolul 17a alineatul (7) din Directiva 2006/112/CE;
- ✗ valoarea, descrierea și cantitatea bunurilor returnate și data returnării bunurilor menționate la articolul 17a alineatul (5) din Directiva 2006/112/CE.

✓ **registru organizat de persoană impozabilă căreia i se livrează bunuri în** cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului trebuie să cuprindă următoarele informații:

- numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care transferă bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului;
- descrierea și cantitatea bunurilor care îi sunt destinate;
- data la care bunurile care îi sunt destinate sosesc în antrepozit;
- suma impozabilă, descrierea și cantitatea bunurilor care îi sunt livrate și data la care se efectuează achiziția intracomunitară de bunuri menționată la articolul 17a alineatul (3) litera (b) din Directiva 2006/112/CE;
- descrierea și cantitatea bunurilor și data la care bunurile sunt scoase din antrepozit din ordinul persoanei impozabile menționate la litera (a);
- descrierea și cantitatea bunurilor distruse sau care lipsesc și data distrugerii, pierderii sau furtului bunurilor care au sosit anterior în antrepozit sau data la care s-a descoperit lipsa sau distrugerea bunurilor.

stocuri la dispoziția clientului

În cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate în regim de stocuri la dispoziția clientului la un antrepozitar diferit de persoana impozabilă căreia bunurile îi sunt destinate a fi livrate, nu este necesar ca registrul persoanei impozabile respective să conțină informațiile menționate la literele (c), (e) și (f) de la primul paragraf.

ABROGAREA PREVEDERILOR REFERITOARE LA SPLIT TVA

Prin art. VI din O.U.G. nr. 78 din 18 decembrie 2019 privind modificarea unor acte normative și stabilirea unor măsuri în domeniul agriculturii, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în M.Of. nr. 1.031 din 23 decembrie 2019, s-au abrogat prevederile O.G. nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA (split TVA), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 275/2017.

plata defalcată a TVA

Aceste prevederi intră în vigoare de la data de 1 februarie 2020!

Motivarea abrogării

Abrogarea acestui sistem a fost adoptată ca urmare a Scrisorii Comisiei Europene nr. C(2018) 7.121 din 8 noiembrie 2018 de punere în întârziere în Cauza 2017/2.180, având ca obiect incompatibilitatea cu dreptul Uniunii Europene a sistemului de plată defalcată a TVA aplicat de România de la 1 ianuarie 2018.

Procedura aplicabilă

Pentru punerea în aplicare a acestei prevederi legale, începând cu data de 1 februarie 2020 nu se mai operează înscrieri în Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA și nu se mai efectuează operațiuni, cu excepția transferului în contul curent al titularului a sumei existente în contul distinct de TVA.



Totuși, până la data de 1 februarie 2020, va fi posibilă executarea silită a contului de TVA de către orice creditor, indiferent de natura creanței.

Practic, în termen de 10 zile de la data abrogării acestui sistem, unitățile Trezoreriei Statului la care persoanele care au aplicat mecanismul plății defalcate a TVA au deschis conturi de TVA transferă automat, fără nicio formalitate prealabilă în raport cu titularul contului, disponibilul existent în soldul conturilor de TVA în contul de disponibil al titularului deschis la aceeași unitate a Trezoreriei Statului pentru operațiunile prevăzute la art. 6 alin. (1) din O.U.G. nr. 146/2002 privind formarea și utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

transferul disponibilului din conturi

În cadrul aceluiași termen de 10 zile de la data abrogării sistemului split TVA, persoanele care au aplicat mecanismul plății defalcate a TVA care nu au deschis la Trezoreria Statului contul distinct de TVA, vor comunica unității Trezoreriei Statului contul curent deschis la o instituție de credit în care se transferă sumele respective.

În cazul în care aceste persoane nu comunică informații privind contul curent deschis la instituția de credit, în baza unei liste a acestor persoane furnizate de Trezoreria Statului, organul fiscal solicită, în termen de 10 zile de la data primirii solicitării de la Trezoreria Statului, titularilor de cont aceste informații, pe care le transmite unităților Trezoreriei Statului în vederea transferului sumelor.

SUSPENDAREA TRANSMITERII DECLARAȚIILOR INFORMATIVE DE TVA

Prin art. I pct. 13 din O.G. nr. 6/2020 din 28 ianuarie 2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicate în M.Of. nr. 72 din 31 ianuarie 2020, s-au modificat prevederile **alin. (4) și (5) al art. 324** „Decontul special de taxă și alte declarații” cu privire la Declarația informativă cod 392.

Decontul special de taxă (392)

Prin **alin. (4)** se reglementează obligația persoanei impozabile înregistrate în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316, care realizează o cifră de afaceri mai mică de 300.000 lei/an calendaristic, de a comunica organului fiscal competent, printr-o notificare formulată în scris, următoarele informații referitoare la operațiunile taxabile realizate:

- suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316 și suma taxei aferente;
- suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316, și suma taxei aferente.



Notificarea se comunică până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui de referință.

Prin **alin. (5)** se reglementează obligația persoanei impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316, a cărei cifră de afaceri, exclusiv veniturile obținute din vânzarea de bilete de transport internațional rutier de persoane, este mai mică de 300.000 lei/an calendaristic, de a comunica organului fiscal competent, printr-o notificare formulată în scris, următoarele informații:

- suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316;
- suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316;
- suma totală și taxa aferentă achizițiilor de la persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316;
- suma totală a achizițiilor de la persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316.

vânzare
bilete
transport
rutier
internațional

Prin art. II din O.G. nr. 5/2020 s-a reglementat faptul că aplicarea prevederilor art. 324 alin. (4) – (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se suspendă până la data de **31 decembrie 2022**.

Prin art. 324 alin. (6) se reglementează obligația persoanei impozabile înregistrate în scopuri de TVA în regim normal, conform prevederilor art. 316, care prestează servicii de transport internațional de a comunica organului fiscal competent, printr-o notificare scrisă, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor, suma totală a veniturilor obținute din vânzarea de bilete pentru transportul rutier internațional de persoane cu locul de plecare din România.

Notificările la care se face referire prin art. 324 alin. (4)-(6) din Codul fiscal, completate cu prevederile de la pct. 104 alin. (3)-(5) din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, reprezintă, în fapt, declarațiile reglementate prin Ordinul comun M.F.P./A.N.A.F. nr. 522 din 26 ianuarie 2016 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare de declarații informative, publicat în M.Of. nr. 78 din 3 februarie 2016.

Aceste declarații informative sunt:

☛ **formularul (392A)** „Declarație informativă privind livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în anul”, cod 14.13.01.02/ia.

Acest formular se completează de către persoana impozabilă care, la data de 31 decembrie a anului de referință:

- este înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal;
- a realizat o cifră de afaceri inferioară sumei de 300.000 lei;

☛ **formularul (392B)** „Declarație informativă privind livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile efectuate în anul”, cod 14.13.01.02/ib. Acest formular se completează de către persoana impozabilă care, la data de 31 decembrie a anului de referință:

- nu este înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal;
- nu a realizat o cifră de afaceri mai mare de 300.000 lei, exclusiv veniturile obținute din vânzarea de bilete de transport internațional rutier de persoane;

declarații
informative

☛ **formularul(393)** „Declarație informativă privind veniturile obținute din vânzarea de bilete pentru transportul rutier internațional de persoane, cu locul

declarații
informative

de plecare din România, în anul", cod 14.13.01.02/v. Acest formular se completează de către persoana impozabilă care, la data de 31 decembrie a anului de referință:

- este înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal;
- a prestat servicii de transport internațional de persoane cu locul de plecare din România.



● Aceste formulare s-au depus începând cu anul 2015, cu termen de transmitere până la data de 25 februarie 2016 inclusiv. Transmiterea acestor declarații informative a fost suspendată până la data de 31 decembrie 2019 prin art. VI din O.U.G. nr. 84 din 16 noiembrie 2016.

Prin O.G. nr. 5/2020, suspendarea este amânată de la 31 decembrie 2019 până la 31 decembrie 2022.

1. bunurile rezultate să fie reexportate în afara Uniunii Europene sau
2. să fie achiziționate de către persoana impozabilă, înregistrată conform art. 316 din Codul fiscal, care a efectuat importul.

Persoana care nu este obligată la plata taxei pentru un import, dar pe numele căreia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă, nu are dreptul de deducere a TVA aferente importului respectiv.

Acest drept intervine doar în situația în care refacturează valoarea bunurilor importate și suma TVA aferentă pe numele persoanei care ar fi avut calitatea de importator.

În acest caz, refacturarea se efectuează doar în scopul TVA, fără a avea loc o tranzacție.

Dreptul de deducere a sumei TVA achitate revine doar persoanei impozabile care are obligația plății TVA în calitate de importator și numai dacă sunt respectate cerințele și condițiile reglementate prin art. 297-302 din Codul fiscal.

AMÂNAREA PLĂȚII TVA ÎN VAMĂ

Taxa pe valoarea adăugată aferentă unui import de bunuri se plătește efectiv la organul vamal care îndeplinește formalitățile de punere în liberă circulație a bunurilor.

Totuși, suma TVA datorată pentru un import de bunuri nu se plătește efectiv la organul vamal de către persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316, care a obținut certificat de amânare de la plată.

În acest caz, suma TVA aferentă importului de bunuri efectuat se raportează prin decontul de TVA cod 300, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297-301.

**Decont de
TVA (300)**

Baza legală:

- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:
 - art. 326 „Plata taxei la buget” alin. (4) și (5);
- H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:
 - pct. 106 alin. (1) și (1¹);
- O.M.F.P. nr. 4.121 din 28 decembrie 2015 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare a certificatului de amânare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată și de eliberare a garanției pentru importurile de bunuri.

Procedura de acordare a certificatului de amânare de la plata în vamă

Certificatul de amânare de la plata în vamă a TVA se eliberează de către Direcția Generală a Vămirilor la solicitarea persoanei impozabile înregistrate în scopuri de TVA în regim normal, conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal, care:

- în anul calendaristic precedent sau în ultimele 12 luni anterioare lunii în care se solicită eliberarea certificatului a realizat importuri din teritorii și state terțe a căror valoare cumulată este de cel puțin 100 milioane lei. În această valoare nu se cuprind importurile de produse supuse accizelor armonizate;
- îndeplinește, cumulativ, condițiile reglementate prin O.M.F.P. nr. 4.121/2015, art. 2 alin. (2) din anexa privind normele de acordare a certificatului;
- a obținut certificat de operator economic autorizat, conform art. 14a din

**certificat
de amânare
a plății
TVA**

Regulamentul (CEE) nr. 2.454/93 al Comisiei, din 2 iulie 1993, de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2.913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, cu modificările și completările ulterioare;

- a obținut autorizație pentru procedura de vămuire la domiciliu, conform art. 253 alin. (4) din Regulamentul (CEE) nr. 2.454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2.913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, cu modificările și completările ulterioare.

Persoana impozabilă care solicită certificatul trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

condiții
solicitant

- 1) să nu figureze cu obligații bugetare restante reprezentând impozite, taxe, contribuții, inclusiv contribuțiile individuale ale salariaților și orice alte venituri bugetare, cu excepția obligațiilor eșalonate/reeșalonate la plată și a celor suspendate la plată;
- 2) să nu înregistreze debite față de autoritatea vamală;
- 3) să fie înregistrată în scopuri de TVA cu cel puțin un an calendaristic înaintea depunerii cererii pentru eliberarea certificatului de amânare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată;
- 4) să nu fie în stare de insolvență, în procedură de reorganizare sau lichidare judiciară.

Documentația pentru obținerea certificatului

Pentru obținerea certificatului, persoana impozabilă petentă depune la Direcția Generală a Vămirilor următoarele documente:

documentație
de depus

- în cazul persoanei impozabile care, în anul calendaristic precedent sau în ultimele 12 luni anterioare lunii în care se solicită eliberarea certificatului, a realizat importuri din teritorii și state terțe a căror valoare cumulată este de cel puțin 100 milioane lei:
 - a) cererea-tip reglementată prin anexa nr. 1 din O.P.A.N.A.F. nr. 4.121/2015;
 - b) copia documentului care atestă calitatea de persoană înregistrată în scopuri de TVA;
 - c) certificat de atestare fiscală, în original, din care să rezulte că nu figurează cu obligații fiscale restante;
 - d) declarație pe propria răspundere privind valoarea cumulată a importurilor din teritorii și state terțe realizate în anul calendaristic precedent sau în ultimele 12 luni anterioare lunii în care se solicită eliberarea certificatului;
 - e) declarație pe propria răspundere că nu sunt în stare de insolvență și nu se află în procedura de reorganizare sau lichidare judiciară;
- în cazul persoanei impozabile care a obținut fie certificatul de operator economic autorizat, fie autorizația pentru procedura de vămuire la domiciliu:
 - a) cererea-tip reglementată prin anexa nr. 1 din O.P.A.N.A.F. nr. 4.121/2015;
 - b) copia documentului care atestă calitatea de persoană înregistrată în scopuri de TVA;
 - c) copia certificatului de operator economic autorizat sau copia de pe autorizația pentru procedura de vămuire la domiciliu.

Soluționarea cererii de emiteră a certificatului

Certificatul de amânare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată se eliberează de către Direcția Generală a Vămilor pe perioada indicată de către solicitant, în termen de **15 zile** de la depunerea cererii și a documentației reglementate prin procedura menționată.

emitere
certificat

Cererea poate fi respinsă de către Direcția Generală a Vămilor, în baza unei decizii emise care se comunică petentului în cadrul termenului de soluționare. Decizia de respingere poate fi contestată.

Revocarea certificatului

Certificatul de amânare de la plata în vamă a TVA se revocă în următoarele situații posibile:

1. în cazul persoanei impozabile care a obținut certificatul pentru importuri cu valoare egală sau mai mare de 100 milioane lei, dacă nu se mai respectă una din condițiile de eliberare a certificatului;
2. în celelalte două cazuri, dacă:
 - se suspendă sau se retrage statutul de operator economic autorizat;
 - se suspendă sau se revocă autorizația pentru procedura de vămuire la – se anulează codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de organul fiscal competent.

revocare
certificat

Revocarea se înscrie în Decizia de revocare a certificatului de amânare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, emisă de către Direcția Generală a Vămilor, prin înscrierea motivelor care au condus la revocare. Decizia se comunică în scris persoanei impozabile.

Utilitatea certificatului de amânare

Practic, la vămuire se parcurg următoarele etape:

⇒ persoana impozabilă:

- înscrie în declarația vamală de import suma TVA datorată pentru mărfurile importate;
- atașează la declarația vamală de import certificatul de amânare obținut.

declarația
vamală de
import

⇒ biroul vamal:

- acordă liberul de vamă pentru mărfurile importate fără a solicita plata efectivă a taxei pe valoarea adăugată;
- reține la declarația vamală o copie a certificatului, verificată și vizată pe baza exemplarului original prezentat de importator.

Amânarea de la plata în vamă a TVA se acordă pentru valoarea taxei calculată la baza de impozitare în vamă, conform prevederilor art. 289 „Baza de impozitare pentru import” din Codul fiscal.

Tratament contabil și fiscal

Pentru suma TVA aferentă importului, persoana impozabilă calculează suma TVA amânată la plata TVA în vamă în baza certificatului de amânare a plății TVA.

În funcție de natura bunurilor importate, suma TVA se calculează fie prin aplicarea cotei standard TVA de 19%, fie a cotei reduse de 9%, asupra bazei de impozitare a TVA calculate în lei, prin utilizarea cursului valutar înscris în declarația vamală de import.



Suma TVA datorată în vamă se înregistrează contabil prin formula 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”.

Obligația de aplicare a regimului de taxare inversă este reglementată în mod expres prin alin. (4) și alin. (5) al art. 326:

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316, care au obținut certificat de amânare de la plată, în condițiile stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(5) Persoanele impozabile prevăzute la alin. (4) evidențiază taxa aferentă bunurilor importate în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297-301.

Aceste prevederi trebuie coroborate cu cele de la pct. 106 alin. (2) din norme:

(2) În cursul perioadei fiscale, importatorii înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal care au obținut certificat de amânare de la plată, în condițiile stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, reflectă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor importuri în jurnalele pentru cumpărări pe baza declarației vamale de import sau, după caz, a documentului pentru regularizarea situației emis de autoritatea vamală. În decontul de taxă pe valoarea adăugată, taxa se evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile prevăzute la art. 297-301 din Codul fiscal.

Valoarea operațiunii de import se evidențiază, obligatoriu, în jurnalul pentru cumpărări și opțional în jurnalul pentru vânzări, într-o coloană alocată importurilor cu TVA amânată la plata TVA în vamă.

Valoarea importurilor astfel efectuate se raportează doar prin decontul de TVA cod 300 la următoarele rânduri:

– la rândul 7 „Achiziții de bunuri, altele decât cele de la rd. 5 și 6 și achiziții de servicii pentru care beneficiarul din România este obligat la plata TVA (taxare inversă)”, dar fără reportarea sumei la rândul 7.1 alocat achiziției de servicii intracomunitare „Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă)”.

Acest rând corespunde sumei TVA amânate la plata TVA în vamă, înregistrate în rulajul creditor al contului 4427 TVA colectată;

– la rândul 22, dar fără report la rândul 22.1.

Acest rând corespunde înregistrării sumei TVA amânate, prin rulajul debitor al contului 4426 TVA deductibilă.

Decontul
de TVA
(300)



● Valoarea importurilor efectuate nu se raportează prin declarația informativă cod 394, indiferent de faptul că pentru valoarea acestora:

- se datorează TVA în vamă;
- se amână obligația de plată a TVA în vamă.

Acest aspect este reglementat în mod expres în Ordinul nr. 3.769 din 23 decembrie 2015 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului

și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cu modificările și completările ulterioare, la pct. 12 cu privire la secțiunea „F. Rezumat declarație privind operațiunile desfășurate cu persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene”.

declarație
informativă

Acest cartuș conține:

1. numărul total al persoanelor impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene, indiferent de numărul operațiunilor;

12. nu vor fi declarate operațiunile de import de bunuri (inclusiv în cazul persoanei impozabile pentru care s-a acordat certificat de amânare de la plata în vamă a TVA).

Astfel, valoarea facturii primite de la furnizorul stabilit pe teritoriul unui stat terț nu se raportează prin declarația cod 394.

Prin această declarație nu se raportează nici taxele vamale calculate și datorate în vamă deoarece declarația este destinată doar raportării operațiunilor taxabile realizate pe teritoriul României cu persoanele impozabile, așa cum se reglementează, în mod expres, prin art. 1 din Ordinul nr. 3.769 din 23 decembrie 2015.

Art. 1 din Ordinul nr. 3.769/2015 prevede:

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate pe teritoriul României către/de la orice persoană, așa cum este definită la art. 266 alin. (1) pct. 24 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

declarația
394

Organul vamal în contul căruia se virează taxele vamale nu are calitatea de persoană impozabilă!